

Audience publique du 4 février 2013

Recours formé
par la société à responsabilité limitée ..., ...,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur les salaires

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 29865 du rôle, déposée en date du 15 février 2012 au greffe du tribunal administratif par Maître Cathy ARENDT, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée ..., établie et ayant son siège à L-..., représentée par son gérant actuellement en fonctions, inscrite au registre de commerce et des sociétés sous le n° B ..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 17 novembre 2011 rejetant sa réclamation telle que dirigée contre le « *bulletin d'imposition pour les années 2006, 2007 et 2008 du 18 mai 2011* » (sic) ;

Vu le mémoire en réponse déposé le 14 mai 2012 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Vu le mémoire en réplique, déposé au greffe du tribunal administratif en date du 14 juin 2012 par Maître Cathy ARENDT au nom de la demanderesse ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Karima ROUIZI, en remplacement de Maître Cathy ARENDT, et Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 28 janvier 2013.

Le bureau d'imposition RTS-Luxembourg 1 de la section des impôts sur salaires de l'administration des Contributions directes émit le 13 avril 2011 - et non comme indiqué erronément dans la requête introductive d'instance « *le 18 mai 2011* » - à l'encontre de la la société à responsabilité limitée ..., ci-après « la société ... », un bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenue qui a opéré des redressements d'un total de ... euros au titre des années fiscales 2006 , 2007 et 2008 sur base des considérations suivantes :

« *En date du 17/03/2011, il a été procédé, en application des dispositions de l'article 136 L.I.R. de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, à une révision des retenues d'impôt à opérer, à déclarer et à verser par vos soins à l'Administration des contributions, du chef de rémunérations allouées à votre personnel salarié et retraité.*

La révision portant sur les années d'imposition 2006 à 2008 inclusivement a eu lieu conformément aux dispositions de la section 5 du règlement grand-ducal du 27 décembre 1974 concernant la procédure de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions.

D'après l'état récapitulatif du rapport de la révision, les compléments de retenue d'impôt et les suppléments y relatifs sont fixés aux montants ci-après, ceci sans préjudice des intérêts de retard grevant les arriérés conformément à l'article 155 L.I.R., ainsi que, le cas échéant, des retenues d'impôt déclarées mais non encore versées. »

Dans le même bulletin du 13 avril 2011 il fut précisé que « conformément aux dispositions de l'article 136 de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, l'employeur est personnellement responsable de la déclaration et du paiement de l'impôt retenu. »

La société ... introduisit par courrier du 8 juillet 2011 une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « le directeur », à l'encontre dudit bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenue, par laquelle, en substance, elle contesta ne pas avoir fourni toutes les fiches de retenue d'impôt nécessaires, tout en expliquant que ce serait sa fiduciaire de l'époque, la société ..., qui aurait continué toutes les fiches de retenue d'impôt à l'administration des Contributions directes.

Par décision du 17 novembre 2011, le directeur confirma intégralement le bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenue et rejeta en conséquence la réclamation comme étant non fondée pour les motifs suivants :

« Nach Einsicht der am 12. Juli 2011 eingegangenen Rechtsmittelschrift, mit welcher Herr ..., im Namen der Gesellschaft ... s. à r. l., mit Sitz in L-..., "Widerspruch" einlegt gegen den Lohnsteuerzusatzbescheid der Jahre 2006, 2007 und 2008, ergangen am 18. Mai 2011 ;

Nach Einsicht der §§ 228 und 301 Abgabenordnung (AO) ;

Nach Einsicht der Steuerakte ;

In Erwägung, dass gegen Steuerbescheide das Rechtsmittel der Anfechtung (Reklamation) gegeben ist ;

In Erwägung, dass sich die Rechtsmittelführerin dadurch beschwert fühlt, weil das Lohnsteueramt die Lohnsteuer zum höchstvorgesehenen Tarif nachforderte, da bei Prüfung nachweislich Lohnsteuerkarten fehlten ;

In Erwägung, dass gemäss § 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge der Rechtsmittelführer gebunden sind ;

In Erwägung dass gemäss Artikel 143, Absatz 1, des Einkommensteuergesetzes vom 4. Dezember 1967 (in Folge L.I.R.) für jeden regulären Arbeitnehmer eine Lohnsteuerkarte auszustellen ist ;

dass Artikel 143, Absatz 3 L.I.R. in aller Klarheit bestimmt, dass die Lohnsteuerkarte dem Arbeitnehmer ausgehändigt wird, welcher verpflichtet ist, sie dem Arbeitnehmer zu übergeben, unterlässt er dies jedoch, so hat der Arbeitgeber den Abzug nach den beschwerlichsten tariflichen Bestimmungen vorzunehmen ;

In Erwägung, dass, gemäss Artikel 136, Absatz 4 L.I.R., der Arbeitgeber persönlich haftet, nicht nur für die einbehaltene Steuer, sondern auch für die Steuer, die er hätte einbehalten müssen ;

In Erwägung, dass mangels Anmeldung oder bei unrichtiger Berechnung die Steuer durch die Verwaltung festgesetzt werden kann (Artikel 136, Absatz 7 L.I.R.) ;

In Erwägung, dass das Lohnsteueramt im gegebenen Falle, den berechtigten, gesetzlich vorgeschriebenen Lohnsteuerabzug, an Stelle des Arbeitgebers, von Amts wegen vorzunehmen hatte ;

In Erwägung, dass die obenstehende Bestimmung des Artikels 143, Absatz 3 L.I.R. einerseits zwingend für den Arbeitgeber ist, andererseits den Arbeitnehmer besonders anhalten soll, seine Lohnsteuerkarte abzugeben ;

In Erwägung, dass es folglich keinesfalls dem Arbeitgeber zusteht, bei Fehlen der Lohnsteuerkarten, Abzüge nach eigenem Gutdünken einzubehalten, sondern er ohne weiteres die besagten beschwerlichsten tariflichen Bedingungen anzuwenden hat

In Erwägung, dass die Rechtsmittelschrift vorgibt fehlende Lohnsteuerkarten nachzureichen ;

In Erwägung, betreffend das Jahr 2006, dass 14 Lohnsteuerkarten eingereicht wurden, von denen sich insgesamt drei als gesetzeskonform in Ordnung erweisen (226/586 K. Bak, 226/579 K. Gacek, 226/576 S. Powroznik), welche alle drei vom Lohnsteuerbüro als gültig anerkannt wurden und somit zu keinerlei Nachbesteuerung im Streitjahr 2006 Anlass gaben ;

In Erwägung jedoch, dass es sich bei sämtlichen anderen Lohnsteuerkarten ohne Ausnahme um blosse Rohlinge handelt, insofern die für eine Erstaussstellung zuständige Gemeindebehörde den Personenstand als "getrennt lebend" anführte und von daher keine Steuerklassen einfügte, in Einklang mit Artikel 16, Absatz 2, des grossherzoglichen Reglements vom 21. Dezember 2007 in Ausführung von Artikel 143 L.I.R. ;

In Erwägung, dass Artikel 15 des vorbenannten Reglements es der Zuständigkeit der Lohnsteuerbüros vorbehalt, im Falle der Trennung die Steuerklasse richtig einzusetzen, worüber die betroffenen Arbeitnehmer übrigens von der Gemeindebehörde in Kenntnis gesetzt werden ;

In prinzipieller Erwägung, dass Steuerkarten ohne Steuerklasse keinen korrekten Lohnsteuerabzug ermöglichen und deshalb vom Arbeitgeber, wenn nicht als ungültig zurück gewiesen, mit den beschwerlichsten tariflichen Bedingungen belegt werden müssen ;

In Erwägung, dass, betreffend das Jahr 2007, bezeichnenderweise überhaupt keine Lohnsteuerkarte nachgereicht wurde ;

In Erwägung, dass betreffend das Jahr 2008 jeweils drei Lohnsteuerkarten nachgereicht wurden, welche als gültig (...) vom Lohnsteuerbüro anerkannt wurden und somit zu keinerlei Nachbesteuerung im Streitjahr 2008 Anlass gaben ;

dass des Weiteren ein Antrag auf eine Lohnsteuerkarte für 2008 beiliegt, wobei selbstverständlich ein blosser Antrag keine gültige Lohnsteuerkarte darstellt oder gar ersetzen könnte,

In nebensächlicher Erwägung, dass eine Lohnsteuerkarte zum Jahre 2009 beigelegt wurde, was im Rahmen der vorliegenden Streitsache belanglos bleibt, da ausschliesslich die Steuerjahre 2006 bis 2008 strittig sind ;

In Erwägung, dass sich aus vorstehenden Ausführungen klar ergibt, dass das Lohnsteueramt im gegebenen Falle zu Recht den berechtigten, gesetzlich vorgeschriebenen Lohnsteuerabzug, an Stelle des Arbeitgebers, von Amts wegen vorgenommen hat ;

In Erwägung, dass darüber hinaus die Besteuerung den gesetzlichen Bestimmungen entspricht und auch nicht beanstandet wurde (...) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 15 février 2012, la société ... a fait introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision précitée du directeur de l'administration des Contributions directes du 17 novembre 2011 rejetant sa réclamation, la société ... ayant précisé que ce recours aurait été déposé « à titre subsidiaire » et « à titre conservatoire » par rapport à un recours gracieux (sic) introduit par la société ... en date du 19 décembre 2011, auquel il ne serait pas renoncé par l'introduction du présent recours, dans la mesure où aucune décision ne serait encore intervenue sur le recours gracieux, « mais que le délai pour introduire le recours en annulation (sic) devant le Tribunal Administratif est sur le point d'expirer ».

Il convient toutefois de relever que dans la mesure où cette formulation tendrait à voir le tribunal surseoir à statuer en attendant que le directeur de l'administration des Contributions directes ait rendu sa décision par rapport à la demande en obtention d'une remise gracieuse, une telle demande, basée sur le fait que le recours sous analyse a été introduit à titre conservatoire, n'est pas compatible avec la réglementation impérative de la procédure à suivre devant les juridictions administratives qui, en vue d'une prompte évacuation des affaires, enlève la maîtrise de la conduite de la procédure aux parties¹.

Le litismandataire de la demanderesse, confronté à l'audience publique du 28 janvier 2013 à ce problème, a déclaré vouloir effectivement soumettre la décision directoriale entreprise au tribunal, sans plus attendre une éventuelle décision à intervenir sur la demande de remise gracieuse introduite pour compte de la société

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des

¹ Trib. adm. 7 février 2002, n° 13732, Pas. adm. 2011, V° Procédure contentieuse, n° 292.

impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin d'imposition.

Il s'ensuit qu'en l'espèce le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal à l'encontre de la décision directoriale déférée.

Il n'y a dès lors pas lieu d'analyser le recours en annulation introduit à titre subsidiaire.

Le délégué du gouvernement soulève toutefois l'irrecevabilité de la requête telle que déposée au nom de la société ... pour violation de l'article 1^{er} de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, au motif que les termes employés par le litismandataire de la société ..., pourtant un professionnel de la postulation, seraient généralement imprécis voire contradictoires et ne permettraient pas de déterminer l'objet exact de la demande ou en quoi la décision directoriale serait entachée d'une erreur de fait.

Il y a lieu de rappeler qu'en vertu de l'article 1^{er}, alinéa 2 de la loi modifiée du 21 juin 1999 précitée, une requête introductive d'instance à déposer auprès du tribunal administratif doit notamment contenir, en dehors d'un exposé sommaire des faits, les moyens invoqués à l'appui du recours.

Si en règle générale l'exception de libellé obscur admise se résout par l'annulation de la requête introductive d'instance ne répondant pas aux exigences fixées par le texte légal en question, il convient dans le cadre de la loi modifiée du 21 juin 1999 précitée d'avoir égard à son article 29 qui dispose que « *l'inobservation des règles de procédure n'entraîne l'irrecevabilité de la demande que si elle a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense* ».

Or, en l'espèce, si la partie demanderesse produit certes un seul moyen à l'appui de son recours, moyen de surcroît esquissé de manière sommaire, à savoir que s'il paraît que l'administration des Contributions directes ne serait pas en possession de toutes les cartes d'impôts des salariés, respectivement que les cartes d'impôts communiquées à l'administration des Contributions directes seraient incomplètes et n'indiqueraient pas la classe d'impôt correcte, de sorte que l'employeur aurait été obligé de retenir le taux d'impôt maximal, mais qu'elle serait toutefois d'avis avoir remis à l'époque par l'intermédiaire de sa fiduciaire à l'administration des Contributions directes les cartes d'impôts de tous les salariés complètes et correctes et qu'actuellement, elle serait confiante qu'elle pourrait récupérer auprès de cette fiduciaire au moins les copies des cartes d'impôts complétées pour tous les salariés afin de les transmettre à ce moment à l'administration des Contributions directes, la société ... se réservant expressément le droit de verser aux débats l'ensemble des cartes d'impôts « *dès le moment où elle aura pu les récupérer auprès de son ancienne fiduciaire pour permettre un recalcul et un redressement de l'impôt sur le salaire actuellement réclamé* », il n'en demeure pas moins qu'il s'agit d'un moyen intelligible, de sorte que la partie étatique - abstraction faite de la question du bien-fondé d'un tel moyen - ne saurait être considérée comme se trouvant dans l'ignorance du moyen formulé à l'appui du recours et des conclusions de la demanderesse, et ce d'autant plus qu'elle a pris position par rapport à ce moyen, de sorte qu'en l'absence de grief effectif porté aux droits de la défense de l'Etat, le

moyen d'irrecevabilité pour libellé obscur est à écarter.

Le recours en réformation ayant été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

A l'appui de son recours, la société ..., comme indiqué ci-dessus, après avoir admis avec réticence que l'administration des Contributions directes ne se serait pas vue communiquer toutes les fiches de retenue d'impôt, respectivement qu'elle se serait vue communiquer des fiches incomplètes, et après avoir expliqué que cette situation serait à imputer à sa précédente fiduciaire, met en exergue sa propre bonne foi et s'engage à s'efforcer de récupérer l'ensemble des fiches de retenue d'impôt.

La partie étatique, de son côté, après avoir souligné l'incohérence de la façon de procéder de la société ..., consistant à introduire un recours à titre subsidiaire par rapport à une demande de remise gracieuse, et ce alors qu'une remise gracieuse ne serait concevable que dans la mesure où la légalité de l'acte d'imposition ne serait pas contestée, relève encore que comme la demanderesse, de son propre aveu, ne contesterait ni le principe du raisonnement contenu dans la décision directoriale déférée, ni le fait qu'elle était en principe redevable d'impôts pour le nombre de salariés qu'elle occupait pendant les années 2006, 2007 et 2008, il faudrait en déduire que la société ... ne contesterait pas en réalité la légalité de l'impôt établi par le bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires portant fixation de compléments de retenue au titre des années d'imposition 2006, 2007 et 2008, émis le 13 avril 2011 et confirmé par la décision directoriale du 17 novembre 2011, de sorte que son recours devrait être considéré comme étant sans objet, et ce d'autant plus que la demanderesse, qui critiquerait la décision directoriale « *pour erreur sur les faits* », ne préciserait pourtant pas en quoi il y aurait erreur sur les faits dans le chef du directeur, la partie étatique, à cet égard, rappelant que conformément aux articles 136 et 143 de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci après « L.I.R. », il appartiendrait à l'employeur d'opérer la retenue d'impôt d'après les dispositions tarifaires les plus onéreuses à défaut pour ses salariés de lui remettre la fiche de retenue d'impôt et que l'employeur serait personnellement responsable de l'impôt retenu ainsi que de l'impôt qu'il aurait dû retenir.

Or, comme certaines fiches de retenue d'impôt remises à l'administration des Contributions directes au titre des années 2006 et 2008 ne comporteraient pas d'indications concernant la classe d'impôt et ne permettraient pas de déterminer le tarif de retenue applicable et qu'aucune fiche de retenue d'impôt n'aurait été présentée au titre de l'année 2007, ce serait à juste titre que le bureau d'imposition compétent aurait procédé au redressement des retenues d'impôt non déclarées et appliqué le taux de retenue le plus onéreux, ce que le directeur aurait encore confirmé à juste titre en conformité avec les dispositions légales et réglementaires applicables et sur base de faits réels et concrets, le délégué du gouvernement soulignant à cet égard une itérative fois que la société ... admettrait ne pas être en possession des fiches complétées manquantes.

Dans son mémoire en réplique, la société ... réitère son affirmation qu'elle « *pensait que sa fiduciaire de l'époque, la société ..., avait déposé à l'Administration des Contributions toutes les cartes d'impôt des salariés pour 2006, 2007 et 2008 complètement remplies* » et que ce ne serait qu'en 2011 qu'elle aurait été informée que ce ne serait pas le cas. Elle explique encore qu'elle avait envisagé dans un premier temps de trouver une solution amiable avec l'administration des Contributions directes, raison pour laquelle elle avait opté pour le

« *recours gracieux* », mais que dans la mesure où ce recours n'avait cependant, au moment de l'expiration du délai pour introduire le recours contentieux, pas encore été tranché, elle se serait vue dans l'obligation pour sauvegarder ses droits d'introduire un recours contentieux.

La société ... réitère également son affirmation selon laquelle elle ne contesterait pas le principe selon lequel elle doit en tant qu'employeur faire des retenues d'impôts sur le salaire de ses salariés et les verser à l'administration des Contributions directes, mais elle donne à considérer qu'en l'occurrence le problème serait celui du calcul des montants de ces retenues d'impôts, la demanderesse étant « *principalement d'avis* » que toutes les pièces nécessaires auraient été transmises à l'administration à l'époque pour permettre de fixer les impôts sur base de la classe d'impôt effectif des salariés, mais que si tel ne devait pas être le cas, elle aurait actuellement pu rentrer en possession de son dossier détenu auprès de son précédent comptable et aurait pu retrouver « *un grand nombre de cartes d'impôts de ses salariés au service de la société pendant les années litigieuses 2006 à 2008, complétées, avec mention de la classe d'impôt des salariés* ». Si certes certaines des cartes d'impôt, surtout pour 2007, seraient toujours manquantes, l'explication en serait « *probablement* » que les salariés en question auraient quitté l'entreprise en janvier ou février 2007, avant même qu'ils n'aient reçu leur carte d'impôt pour l'année en question et qu'ils auraient quitté le Grand-Duché de Luxembourg après la fin de leur contrat de travail pour rentrer en Pologne, sans se soucier de régulariser la situation, la société estimant néanmoins que « *les pièces actuellement versées devraient permettre actuelle[ment] à l'Administration des Contributions de procéder à une détermination de la retenue applicable à l'heure nouvelle* », de sorte que son recours devrait être déclaré fondé alors qu'actuellement elle serait en possession de pièces supplémentaires permettant de redresser la base d'imposition.

Le tribunal doit constater que l'argumentation de la demanderesse est particulièrement confuse et changeante.

C'est ainsi, tel que le tribunal comprend la requête introductive d'instance, que la demanderesse a introduit un recours contentieux, alors que, d'une part, elle « *pense* » ou « *est d'avis* » avoir respecté ses obligations légales lui incombant, sans en rapporter la preuve et tout en tentant de se décharger du respect de ces obligations sur son ancienne fiduciaire, pour néanmoins, d'autre part, admettre que l'administration des Contributions directes ne serait pas en possession des fiches de retenues d'impôt requises, respectivement dûment complétées, tout en admettant également ne pas pouvoir pallier à ce défaut, tout en reprochant au bureau d'imposition et au directeur d'avoir commis une erreur sur les faits, et de solliciter la réformation de la décision directoriale.

Or, à cet égard, il convient de rappeler, de concert avec la partie étatique, qu'il appartient de prime abord à l'administré, respectivement au contribuable, d'étayer ses affirmations de manière suffisante, étant tout particulièrement souligné qu'en matière fiscale, en vertu de l'article 59 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, « *la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable* ». Le contribuable ne saurait dès lors, comme en l'espèce, se contenter de vagues affirmations, basées sur une simple opinion, mais il lui appartient, concrètement, de rapporter la preuve qu'il a respecté ses obligations légales, c'est-à-dire qu'en l'occurrence il a effectivement communiqué toutes les fiches complètes de retenue d'impôt de ses salariés à l'administration des Contributions directes.

Force est encore de constater que la demanderesse semble ensuite reconnaître que toutes les fiches en question n'aient pas été effectivement communiquées, mais qu'elle affirme être de bonne foi alors que ce serait son ancien comptable qui n'aurait pas continué lesdites fiches à l'administration des Contributions directes.

Il y a cependant lieu de souligner que le contribuable est personnellement tenu du respect des obligations lui imposées par la loi fiscale : il ne saurait dès lors s'en décharger en excipant de la faute d'un tiers, fût-il contractuellement chargé de ces obligations, un tel contrat n'étant pas opposable aux tiers ni *a fortiori* à l'administration². Or, comme rappelé par la partie étatique, l'employeur, en application des articles 136 et 143 L.I.R., à défaut de remise de fiche de retenue d'impôt par le salarié, a l'obligation de retenir, de déclarer et de verser dans les délais lui impartis par la loi les retenues d'impôt d'après les dispositions tarifaires les plus onéreuses, sans disposer d'une quelconque latitude pour attendre une éventuelle remise tardive des fiches manquantes ou d'opérer de son propre chef une retenue au taux qu'il estime correspondre à la réalité économique.

Il s'ensuit que la demanderesse reste en défaut d'établir, d'une quelconque façon, qu'elle a effectivement communiqué de manière complète les fiches de retenue d'impôts à l'administration des Contributions directes ; dès lors, c'est à bon droit que le bureau d'imposition compétent, se basant sur les dispositions des articles 136 et 143 L.I.R., a émis un bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenue, opérant des redressements au titre des années fiscales 2006 à 2008 par application de la retenue à la source selon les conditions les plus onéreuses, cette même conclusion s'imposant en ce qui concerne la décision directoriale déferée, le directeur ne s'étant pas vu soumettre un quelconque élément susceptible d'énervier le bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenue.

Toutefois, il y a lieu de rappeler que le tribunal siège en l'espèce en tant que juge de la réformation. Or, en principe, le recours en réformation est l'attribution légale au juge administratif de la compétence spéciale de statuer à nouveau, en lieu et place de l'administration, sur tous les aspects d'une décision administrative querellée. Le jugement se substitue à la décision litigieuse en ce qu'il la confirme ou qu'il la réforme. Cette attribution formelle de compétence par le législateur appelle le juge de la réformation à ne pas seulement contrôler la légalité de la décision que l'administration a prise sur base d'une situation de droit et de fait telle qu'elle s'est présentée à elle au moment où elle a été appelée à statuer, voire à refaire - indépendamment de la légalité - l'appréciation de l'administration, mais elle l'appelle encore à tenir compte des changements en fait et en droit intervenus depuis la date de la prise de la décision litigieuse et, se plaçant au jour où lui-même est appelé à statuer, à apprécier la situation juridique et à fixer les droits et obligations respectifs de l'administration et des administrés concernés³.

Si le principe de l'annualité de l'impôt en matière d'impôts directs implique que le juge de la réformation doit appliquer au litige la loi telle qu'en vigueur au moment où le fait générateur de l'impôt en cause est survenu, il incombe néanmoins au juge de la réformation de trancher le litige lui soumis sur base de tous les éléments de fait pertinents même postérieurs à

² Trib. adm. 26 avril 2010, n° 25987, Pas. adm. 2011, V° Impôts, n° 446.

³ Cour adm. 22 janvier 2009, n° 24751C du rôle, Pas. adm. 2011, V° Recours en réformation, n° 11.

l'acte décisionnel lui déféré, mais invoqués en cause par les parties, de sorte à devoir prendre en compte des éléments lui soumis postérieurement à la décision directoriale.

A cet égard, le tribunal constate que si la demanderesse, tel que retenu ci-avant, n'a fourni au niveau de sa requête introductive d'instance ni moyen de fait ou de droit ni élément susceptible d'énervier la décision directoriale, elle expose, dans le cadre de son mémoire en réplique, avoir réussi à récupérer « *un grand nombre de cartes d'impôts de ses salariés au service de la société pendant les années litigieuses 2006 à 2008, complétées, avec mention de la classe d'impôt des salariés* », même s'elle admet que certaines des cartes d'impôt seraient toujours manquantes, la société ... estimant néanmoins que ces pièces devraient permettre de procéder à une détermination de la retenue « *applicable à l'heure nouvelle* ».

Le tribunal ne saurait cependant suivre ce raisonnement pour une double raison.

En effet, le tribunal a dû constater que la requête introductive d'instance, requête qui *a priori* définit le débat devant le juge, ne contient aucun moyen valable susceptible d'énervier la décision directoriale et permettant au tribunal d'épuiser son pouvoir de réformation, constat qui a d'ailleurs amené la partie étatique à soulever l'exception de libellé obscur à l'encontre de ladite requête introductive d'instance, tandis que la partie demanderesse est en aveu de n'avoir introduit cette requête qu'à titre conservatoire, c'est-à-dire afin de se préserver le bénéfice d'une possibilité de recours contentieux pour le cas où elle parviendrait à récupérer les fiches non transmises en temps utile à l'administration des Contributions directes.

Or, le tribunal ne saurait admettre une telle façon de procéder consistant en fait à introduire une requête factice, dépourvue de tout moyen valable susceptible d'étayer les prétentions du requérant, aux seules fins de conserver le bénéfice de délais de recours, pour ensuite seulement, dans le cadre du mémoire en réplique, formuler un moyen inédit sur base d'éléments qui n'existaient pas au moment de l'introduction de la requête, de sorte à avoir, artificiellement, prolongé le délai du recours de quatre mois, à savoir les trois mois endéans lesquels l'Etat doit déposer son mémoire en réponse et le mois supplémentaire endéans lequel le mémoire en réplique doit être déposé, la demanderesse ayant ainsi contourné l'obligation lui imposée de déposer endéans un délai préfixe - en l'occurrence 3 mois - une requête contenant l'exposé sommaire des faits et des moyens invoqués et le relevé des pièces dont le requérant entend se servir, lesdits éléments n'ayant en l'espèce été fournis que dans le cadre du mémoire en réplique.

Il convient ensuite de constater, en ce qui concerne les pièces communiquées dans le cadre du mémoire en réplique au tribunal, que la demanderesse s'est contentée de soumettre au tribunal « en vrac » et sans distinction des copies de fiches de retenues d'impôts, dont certaines sont de surcroît toujours incomplètes, tandis que d'autres fiches font toujours défaut, sans fournir le moindre élément tangible, voire une quelconque explication en droit ou en fait susceptible d'énervier l'argumentation juridique précise du directeur, de sorte que le tribunal, confronté à un dossier non autrement instruit sur ces points, ne peut que constater que lesdits motifs de refus n'ont pas été utilement combattus, le demandeur n'ayant tout simplement pas pris position y relativement, mais s'étant contenté de réclamer la prise en compte de ces pièces supplémentaires de manière à ne pas avoir mis le tribunal en mesure d'engager utilement un quelconque débat afférent.

Or, il convient de souligner, d'une manière générale, que la mise à disposition, en vrac, de pièces diverses n'est pas nature à établir en toute état de cause la preuve requise, le rôle du tribunal ne consistant en effet pas à mener de son propre chef l'instruction de l'affaire en examinant l'intégralité des dossiers afin d'y déceler le cas échéant des pièces ou mentions susceptibles d'étayer la thèse de la partie concernée⁴.

En effet, si le tribunal est certes investi du pouvoir de statuer en tant que juge du fond en la présente matière, il n'en demeure pas moins que saisi d'un recours contentieux portant contre un acte déterminé, l'examen auquel il doit se livrer ne peut s'effectuer que dans le cadre des moyens invoqués par le demandeur pour contrer les motifs de refus spécifiques à l'acte déféré, mais que son rôle ne consiste pas à procéder indépendamment des motifs de refus directoriaux à un réexamen général et global de la situation fiscale du demandeur. Il ne suffit dès lors pas de contester la conclusion d'une décision administrative donnée, en renvoyant en substance le juge administratif au contenu du dossier administratif, mais il appartient au requérant d'établir que la décision critiquée est non fondée ou illégale pour l'un des motifs énumérés à l'article 2, alinéa 1^{er} de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif tant en ce qui concerne sa conclusion que sa motivation.

En l'espèce, il aurait ainsi appartenu à la demanderesse, confrontée au refus directorial, de justifier qu'elle verse actuellement une fiche dûment complétée pour chaque fiche de retenue d'impôt dont le directeur a constaté soit le défaut, soit le caractère incomplet, et en cas de défaut persistant de telle ou telle fiche, de justifier, positivement, en fait ou en droit ce défaut et de prendre position quant à l'incidence de la persistance de ce défaut par rapport à ses obligations légales telles que prévues aux articles 136 et 143 L.I.R. précités, et non, comme en l'espèce, d'avancer simplement une explication « *probable* » à ce défaut, tout en soutenant, sans autre explication, que ces pièces devraient permettre actuellement à l'administration des Contributions directes de procéder à une détermination de la retenue applicable.

Etant donné cependant qu'il n'appartient pas au tribunal de suppléer à la carence de la partie demanderesse et de rechercher lui-même les moyens juridiques qui auraient pu se trouver à la base de ses conclusions, il y a lieu de retenir que la simple demande non autrement circonstanciée ne permet pas au tribunal d'épuiser utilement son pouvoir de réformation par rapport à la décision directoriale litigieuse.

A défaut de tout autre moyen, le recours est partant à rejeter.

Par ces motifs,

⁴ Voir en ce sens Cour adm. 20 janvier 2011, n° 27402C, concernant la production en vrac par un demandeur d'un ensemble de pièces non détaillées et non référencées, ainsi que trib. adm. 16 février 2011, n° 24142b et trib.adm. 18 janvier 2012, n° 27668, en ce qui concerne le seul dépôt par la partie étatique d'un volumineux dossier fiscal.

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;
reçoit le recours principal en réformation en la forme ;
le déclare cependant non fondé et en déboute ;
dit qu'il n'y a pas lieu d'examiner le recours subsidiaire en annulation ;
met les frais à charge de la société demanderesse.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 4 février 2013 par :

Marc Sünnen, vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,
Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier en chef Arny Schmit.

s. Schmit

s. Sünnen

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 4/2/2013
Le Greffier du Tribunal administratif